

Downloaded via the EU tax law app / web

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

26. rujna 2013.(*)

„Povreda obveze države članice – Oporezivanje – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – članci 306. do 310. – Posebna odredba za putničke agente – Razlike u jezičnim verzijama – Nacionalno zakonodavstvo koje predviđa primjenu posebne odredbe na osobe koje nisu putnici – Pojmovi „putnik“ i „klijent“ – Izuzeće iz navedene posebne odredbe određenih javnih prodaja – Navođenje na račun iznosa PDV-a koji se može odbiti, a koji nije vezan uz dugovani ili plaćeni pretporez – Ukupno određivanje porezne osnovice za određeno razdoblje – Neusklađenost“

U predmetu C-189/11,

povodom tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a podnesene 20. travnja 2011.,

Europska komisija, koju zastupaju L. Lozano Palacios i C. Soulay, u svojstvu agenata, s adresom za dostavu u Luxembourg,

tužitelj,

protiv

Kraljevine Španjolske, koju zastupa S. Centeno Huerta, u svojstvu agenta, s adresom za dostavu u Luxembourg,

tuženik,

koju podupiru:

Češka Republika, koju zastupaju M. Smolek, T. Müller i J. Ořková, u svojstvu agenata,

Francuska Republika, koju zastupaju G. de Bergues i J.-S. Pilczer, u svojstvu agenata,

Republika Poljska, koju zastupaju A. Krajska, A. Kramarczyk, M. Szpunar i B. Majczyna, u svojstvu agenata,

Portugalska Republika, koju zastupaju L. Inez Fernandes i R. Laires, u svojstvu agenata,

Republika Finska, koju zastupaju J. Heliskoski i M. Pere, u svojstvu agenata,

intervenijenti,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, E. Jarašić, A. Ó Caoimh, C. Toader i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: M. Ferreira, glavni administrator,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 6. ožujka 2013.,
saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 6. lipnja 2013.,
donosi sljede?u

Presudu

1 Europska komisija u svojoj tužbi zahtijeva od Suda da utvrdi da je:

- dopuštaju?i putni?kim agentima da na putni?ke usluge prodane osobama koje nisu putnici primijene posebnu odredbu za putni?ke agente;
- izuzimaju?i iz navedene posebne odredbe za putni?ke agente javne prodaje putovanja koja organiziraju veleprodajni agenti, a koje obavljaju maloprodajni agenti u vlastito ime;
- dopuštaju?i putni?kim agentima da pod odre?enim okolnostima iskažu na ra?unu ukupan iznos poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji nema nikakve veze sa stvarnim porezom koji se obra?unava klijentu, te dopuštaju?i klijentu, ukoliko je on obveznik poreza, da odbije taj ukupni iznos pla?enog PDV-a; i
- dopuštaju?i putni?kim agentima, u mjeri u kojoj oni ostvaruju prava iz navedene posebne odredbe, da ukupno odrede poreznu osnovicu za svako porezno razdoblje,

Kraljevina Španjolska povrijedila obveze koje proizlaze iz ?lanaka 306. do 310., 226., 168., 169. i 73. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Posebna odredba za putni?ke agente

2 ?lanak 26. Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica o porezu na promet –zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) u verziji na španjolskom jeziku (DO L 145, str. 1; EE 09/01, str. 54) odre?ivao je:

„1. Države ?lanice primjenjuju [PDV] u skladu s ovim ?lankom na transakcije koje obavljaju putni?ki agenti koji s putnicima [„viajero“] posluju u svoje vlastito ime i koriste isporuke ili pružaju usluge od strane drugih poreznih obveznika u organiziranju putovanja. Ovaj ?lanak ne primjenjuje se na putni?ke agente ako oni posluju isklju?ivo kao posrednici i na koje se primjenjuje ?lanak 11. pod A. stavak 3. to?ka (c). U smislu ovog ?lanka, organizatori putovanja smatraju se putni?kim agentima.

2. Transakcije koje je obavio putni?ki agent s obzirom na putovanje smatraju se jedinstvenom uslugom koju putni?ki agent isporu?uje putniku [„viajero“]. Ona se oporezuje u državi ?lanici u kojoj putni?ki agent ima sjedište poslovanja ili u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje putni?ki agent obavlja isporuku usluga. S obzirom na tu uslugu porezna osnovica i cijena bez PDV-a, u smislu ?lanka 22. stavka 3. to?ke (b), predstavlja maržu putni?kog agenta, odnosno razliku između ukupnog iznosa bez PDV-a koji pla?a putnik [„viajero“] i stvarnog troška za putni?kog

agenta isporuke dobara i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik [„viajero“] ima izravnu korist.

[...]

4. Za PDV, koji drugi porezni obveznik zarađunava putnikom agentu s obzirom na transakcije navedene u stavku 2., i od kojih putnik [„viajero“] ima izravnu korist, ne vrijedi pravo odbitka ili povrata u bilo kojoj državi članici.“ [neslužbeni prijevod]

3 U poglavlju 3. Direktive PDV naslovljenom „Posebna odredba za putničke agente“, u verziji na španjolskom jeziku, članci 306. do 310. predviđaju:

„Članak 306.

1. Države članice primjenjuju posebne odredbe PDV-a, u skladu s ovim poglavljem, na transakcije koje obavljaju putnički agenti koji posluju s putnicima [„viajero“] u svoje vlastito ime i koriste isporuke dobara ili usluga od strane drugih poreznih obveznika, u organiziranju putovanja.

Ta posebna odredba ne primjenjuje se na putničke agente ako oni posluju isključivo kao posrednici, te na koje se točka (c) prvog stavka članka 79. primjenjuje u svrhu izražavanja oporezivog iznosa.

2. Za potrebe ovog poglavlja, organizatori putovanja smatraju se putničkim agentima.

Članak 307.

Transakcije koje je u skladu s uvjetima propisanim u članku 306. obavio putnički agent, s obzirom na putovanje smatraju se jedinstvenom uslugom koju putnički agent isporučuje putniku [„viajero“].

Jedinstvena usluga oporezuje se u državi članici u kojoj putnički agent ima sjedište svojeg poslovanja ili u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje putnički agent obavlja isporuku usluga.

Članak 308.

Oporezivi iznos i cijena bez PDV-a, u smislu točke 8. članka 226., s obzirom na jedinstvenu uslugu koju isporučuje putnički agent predstavlja maržu putničkog agenta, odnosno, razliku između ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji plaća putnik [„viajero“] i stvarnog troška za putničkog agenta isporuke dobara i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik [„viajero“] ima izravnu korist.

Članak 309.

Ako transakcije koje putnički agent povjerava drugim poreznim obveznicima te osobe obavljaju izvan Zajednice, isporuke usluga koje obavlja putnički agent tretiraju se kao djelatnost posredovanja, koja se izuzima prema članku 153.

Ako se transakcije obavljaju unutar i izvan Zajednice, moguće je izuzeti samo onaj dio usluga putničkog agenta koji se odnosi na transakcije izvan Zajednice.

Članak 310.

Za PDV, koji drugi porezni obveznik zarađunava putni?kom agentu s obzirom na transakcije navedene u ?lanku 307., te od kojih putnik [„viajero“] ima izravnu korist, ne vrijedi pravo odbitka ili povrata u bilo kojoj državi ?lanici.“

Ostale odredbe Direktive PDV

4 ?lanak 73. Direktive PDV odre?uje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz ?lanaka od 74. do 77., oporezivi iznos uklju?uje sve što ?ini naknadu koju je dobio ili ?e dobiti dobavlja? u zamjenu za isporuku od kupca ili neke tre?e strane, uklju?uju?i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

5 ?lanak 78. navedene direktive predvi?a:

„Oporezivi iznos uklju?uje sljede?e ?imbenike:

(a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isklju?uju?i sam PDV;

[...]“

6 ?lanci 168. i 169. navedene direktive ti?u se prava na odbitak. ?lanak 168. to?ka (a) predvi?a da:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi ?lanici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljede?e od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je pla?en u toj državi ?lanici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili ?e ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]“

7 ?lanak 169. Direktive PDV precizira da uz odbitak iz spomenutog ?lanka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog ?lanka ako se roba i usluge koriste u svrhe navedene u ?lanku 169.

8 ?lanak 226. Direktive PDV, koji se odnosi na sadržaj ra?una, odre?uje:

„Ne dovode?i u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na ra?unima koji se izdaju u skladu s ?lankom 220. i 221. potrebni su samo sljede?i podaci:

[...]

9. primijenjena stopa PDV-a;

10. iznos PDV-a koji se pla?a osim tamo gdje se primjenjuje poseban dogovor prema kojem je sukladno ovoj Direktivi taj podatak isklju?en;

[...]“

9 ?lanak 318. stavak 1. poglavlja 4. glave XII. Direktive PDV, naslovljen „Posebna odredba za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete“, predvi?a:

„Kako bi se pojednostavio postupak obra?unavanja poreza, te nakon savjetovanja s Odborom za

porez na dodanu vrijednost, države članice mogu propisati da se za određene transakcije ili za određene kategorije oporezivih preprodavatelja porezna osnovica za nabavu robe koja podliježe maržnom sustavu utvrđuje za svako porezno razdoblje u kojem oporezivi preprodavatelj mora podnijeti prijavu PDV-a navedenu u članku 250.

[...]"

Španjolsko pravo

10 Članak 141. stavci 1. i 2. Zakona 37/1992 od 28. prosinca 1992. o porezu na dodanu vrijednost (BOE br. 312 od 29. prosinca 1992., str. 44247.) predviđa:

„1. Posebna odredba za putničke agente primjenjuje se:

1) na transakcije koje obavljaju putnički agenti koji posluju s putnicima u svoje vlastito ime i koriste isporuke dobara ili usluga od strane drugih poduzetnika ili osoba čija je profesionalna djelatnost organiziranje putovanja.

Za potrebe ove posebne odredbe, putovanjima se smatraju usluge smještaja ili prijevoza, pružene zajedno ili odvojeno te druge njima eventualno pridružene ili komplementarne usluge;

2) na transakcije koje obavljaju organizatori putovanja koji ispunjavaju uvjete predviđene u prethodnoj točki.

2. Posebna odredba za putničke agente ne primjenjuje se na sljedeće transakcije:

1) javne prodaje putovanja od strane maloprodajnih agenata, a koja organiziraju veleprodajni agenti.“

11 Članak 142. Zakona 37/1992 određuje:

„Kod transakcija na koje se primjenjuje navedena posebna odredba, obveznici poreza ne trebaju na račun odvojeno iskazati obračunani iznos koji se u tom slučaju ima smatrati uključenim u cijenu transakcije.

Kod transakcija koje obavljaju drugi poduzetnici ili osobe koje obavljaju profesionalnu djelatnost, a sastoje se samo od isporuka robe ili pružanja usluga u cijelosti izvršenih na teritoriju na kojem se primjenjuje porez, na račun se može naznačiti, na zahtjev zainteresirane osobe i pod naznakom „iznosi PDV-a uključeni u cijenu“, rezultat dobiven množenjem konačne cijene transakcije sa 6, podijeljen potom sa 100. Takvi iznosi smatraju se iznosima koje izravno snosi poduzetnik ili osoba koja obavlja profesionalnu djelatnost koja je primatelj transakcije.“

12 Članak 146. Zakona 37/1992 navodi:

„1. Porezni obveznici mogu odabrati određivanje porezne osnovice za svaku transakciju ili ukupno za svako porezno razdoblje.

Ovaj izbor ima učinak na sve transakcije na koje se primjenjuje posebna odredba, a koje obveznik poreza obavi tijekom razdoblja od najmanje pet godina i, osim ako nije izjavljeno drugačije, tijekom sljedećih godina.

2. Ukupno određivanje porezne osnovice za svako porezno razdoblje u odnosu na transakcije na koje se primjenjuje posebna odredba treba slijediti sljedeći postupak:

1) stvarni ukupni trošak isporučene robe i pruženih usluga, uključujući poreze, koje su obavili

drugi poduzetnici ili druge osobe koje obavljaju profesionalnu djelatnost i koje je agent kupio tijekom istog razdoblja, a koriste se u organizaciji putovanja u korist putnika, umanjuje se iz ukupne cijene, uključujući PDV, koja se naplaćuje klijentima, u odnosu na transakcije čiji je povod nastupio tijekom istog poreznog razdoblja;

2) ukupna porezna osnovica određuje se tako da se rezultat pomnoži sa 100 i taj umnožak podijeli sa 100 uvećano za opću poreznu stopu određenu u članku 90. ovog Zakona.

3. Porezna osnovica ne može ni u kojem slučaju biti negativna.

Međutim, u slučaju kad je porezna osnovica određena ukupno, ako je iznos koji se umanjuje veći od iznosa na koji se primjenjuje, razlika se može dodati iznosima umanjenim tijekom neposredno nadolazećih poreznih razdoblja.“

Predsudski postupak i postupak pred Sudom

13 Komisija je 23. ožujka 2007. uputila Kraljevini Španjolskoj pismo opomene, u kojem joj je ukazala na moguću neusklađenost španjolskog prava po pitanju posebne odredbe za putničke agente s člancima 306. do 310. Direktive PDV zbog primjene te odredbe na usluge pružene osobama koje nisu putnici, na koje je ova država članica odgovorila dopisom od 29. svibnja 2007.

14 Komisija je 1. veljače 2008. uputila Kraljevini Španjolskoj ponovljeno pismo opomene u kojem je ponovno dovela u pitanje: prvo, odredbe članka 141. stavka 2. točke 1. Zakona 37/1992 koji predviđa izuzeće iz posebne odredbe javnih prodaja putovanja koja organiziraju veleprodajni agenti, a koje obavljaju maloprodajni agenti; drugo, specifično pravilo o izdavanju računa i odbitku predviđenog u članku 142. navedenog zakona; i, treće, posebnu odredbu iz članka 146. istog zakona, koja se odnosi na izračun ukupne porezne osnovice za svako razdoblje oporezivanja.

15 Kraljevina Španjolska odgovorila je na spomenuto pismo opomene u dopisu od 19. svibnja 2008.

16 Nezadovoljna odgovorima na pisma opomene koje je dala Kraljevina Španjolska, Komisija je 9. listopada 2009. izdala obrazloženo mišljenje na koje navedena država članica nije odgovorila.

17 Uslijed tih okolnosti Komisija je odlučila podnijeti predmetnu tužbu.

18 Rješenjem predsjednika Suda od 14. rujna 2011. dopuštena je intervencija češke Republike, Francuske Republike, Republike Poljske, Portugalske Republike i Republike Finske na strani Kraljevine Španjolske.

O tužbi

Prvi prigovor

Argumentacija stranaka

19 Komisija smatra da se posebna odredba za putničke agente predviđena člancima 306. do 310. Direktive PDV primjenjuje samo na slučajevne prodaje putovanja putnicima (u daljnjem tekstu: pristup zasnovan na putniku). Ona prigovara Kraljevini Španjolskoj da je dopustila primjenu te odredbe na slučajevne prodaje putovanja svim tipovima klijenata (u daljnjem tekstu: pristup zasnovan na klijentu).

20 Navedena institucija podsjeća da odredbe članaka 306. do 310. u osnovi preuzimaju odredbe članka 26. stavaka 1. do 4. Šeste direktive.

21 Međutim, Komisija ističe da je namjera zakonodavca Unije kod usvajanja Šeste direktive bila da se ograniči posebna odredba za putničke agente na usluge koje se pružaju putniku, kao krajnjem potrošaču. U prilog ovom navodu Komisija tvrdi da je pet od šest prvotnih jezičnih verzija te direktive na jasan i koherentan način u članku 26. navedene direktive sustavno koristilo izraz „putnik“. Komisija smatra da iz toga proizlazi da taj pojam nije potrebno tumačiti šire od njegova doslovnog značenja, pa je tumačenje članka 26. bilo jednoznačno.

22 Upotreba pojma „klijent“ [„customer“] u engleskoj jezičnoj verziji Šeste direktive predstavlja pogrešku, koja je usto počinjena samo jednom i to u članku 26. stavku 1. te direktive. S obzirom na to da je verzija na engleskom jeziku služila kao temelj za kasnije prijevode Šeste direktive, taj je izraz vjerojatno bio preuziman u tim prijevodima, kao i u brojnim jezičnim verzijama članaka 306. do 310. Direktive PDV.

23 Komisija je tijekom rasprave pred Sudom pojasnila da verzija na francuskom jeziku Šeste direktive, koja je koristila samo izraz „putnik“, sadrži tekst na kojem su radile i oko kojeg su se usuglasile sve države članice.

24 Komisija naglašava da odredbe koje se odnose na posebnu odredbu za putničke agente treba tumačiti na jednak način. Istovremeno postojanje pristupa zasnovanog na putniku i pristupa zasnovanog na klijentu izvor je za moguće dvostruko oporezivanje i poremećaje tržišnog natjecanja.

25 Pozivajući se na članak 26. Šeste direktive, Komisija precizira razloge zbog kojih, bez obzira na to što se pojam „klijent“ pojavljuje u određenim jezičnim verzijama članaka 306. do 310. Direktive PDV, isti ipak treba shvatiti u smislu „putnika“.

26 Prije svega, Komisija smatra da bi, kad bi se primjenjivao pristup zasnovan na klijentu, uvjet naveden u članku 26. stavku 1. Šeste direktive prema kojemu agent posluje „u svoje vlastito ime“ bio suvišan jer operater uvijek posluje s klijentom u svoje vlastito ime. Prema navodima Komisije, iz toga slijedi da tim izrazima ne treba davati doslovno značenje, pa riječ „klijent“ treba shvatiti u istom smislu kao što je navedena u pet ostalih prvotnih jezičnih verzija te direktive, odnosno u značenju „putnik“. Komisija ističe da putnički agent može djelovati prema „putniku“ kako u svoje vlastito ime tako i u ime i za račun trećeg.

27 Nadalje, da je zakonodavac Unije želio pridati pojmu „klijent“ značenje koje nije „putnik“ nego bilo koji tip „klijenta“, to bi rezultiralo nelogičnim posljedicama s obzirom na to da bi se posebna odredba za putničke agente primjenjivala čak i kad agent posluje kao posrednik, prije svega kad traži klijente za račun hotelijera, sukladno ugovoru o posredovanju koji je s njime zaključen.

28 Komisija smatra da je nelogičnost još vidljivija iz činjenice da je riječ „putnik“ korištena u verziji na engleskom jeziku članka 26. stavka 2. prve rečenice Šeste direktive, sukladno kojem se „transakcije koje je obavio putnički agent s obzirom na putovanje smatraju [...] jedinstvenom uslugom koju putnički agent isporučuje putniku [„viajero“]“. Međutim, prema mišljenju Komisije, ta rečenica ne bi imala smisla kad bi se posebna odredba za putničke agente primjenjivala ne vodeći računa o svojstvu primatelja usluga. Kad bi to bio slučaj, zakonodavac bi prema navodima Komisije morao sustavno koristiti izraz „klijent“.

29 Komisija dodaje da šest prvotnih jezičnih verzija članka 26. stavka 2. treće rečenice Šeste

direktive koristi izraz „putnik“. Stoga ne bi bilo dosljedno spomenuti „ukupni iznos koji plaća putnik“ ukoliko bi se posebna odredba za putničke agente mogla primijeniti neovisno o svojstvu klijenta putničkog agenta. Naime, kada takav agent izvrši prodaju drugom putničkom agentu, trebalo bi prema navodima Komisije izračunati maržu iz članka 26. stavka 2. treće rečenice, uzimajući u obzir razliku između iznosa koji plaća putnik i troškova koje snosi prvi agent, što ne bi imalo smisla u odsutnosti veze između njega i putnika.

30 Napokon, Komisija se poziva na još dva argumenta. Ona kao prvo naglašava da su odredbe članka 26. Šeste direktive ostale na snazi gotovo 30 godina, sve dok ista nije prestala važiti, i da jezične verzije tog članka nastale nakon prvotnih šest verzija, u najvećem broju usvajaju tekst iz prvih pet identičnih verzija, koristeći samo izraz „putnik“. Samo pet kasnijih jezičnih verzija tog članka poziva se na verziju na engleskom jeziku. Drugo, Komisija podsjeća da iznimke od općih odredaba o PDV-u treba usko tumačiti.

31 U tim uvjetima, bez obzira na to što bi pristup zasnovan na klijentu bio najbolji za postizanje ciljeva iz posebne odredbe za putničke agente, ta činjenica ne bi značila da je taj pristup ispravan. Komisija priznaje da se ta posebna odredba može poboljšati, ali naglašava da države članice ne mogu na svoju inicijativu usvojiti takav pristup, udaljujući se od odredaba izričito navedenih u Šestoj direktivi. U tom pogledu Komisija se osobito poziva na točku 28. presude od 6. listopada 2005., Komisija protiv Španjolske (C-204/03, *Recueil*, str. I-8389.). Ona dodaje da je ta posebna odredba uvedena kako bi se odgovorilo na situaciju koja je postojala 1977., u razdoblju u kojem su putnički agenti putovanja uglavnom prodavali izravno putnicima. Taj sektor danas broji veći broj operatora, ali nije na državama članicama nego na zakonodavcu Unije da popravlja nedostatke te iste posebne odredbe.

32 Nakon očitovanja država članica koje su intervenirale Komisija je, ostajući pritom vrsto na pristupu zasnovanom na putniku, donekle izmijenila svoj stav ističući da izraz „putnik“ ne označava samo fizičke osobe nego i pravne osobe koje kupuju paket za vlastite potrebe i koje su stoga krajnji primatelji putničkih usluga. Prema mišljenju Komisije, taj izraz obuhvaća društva koja kupuju putničke usluge za svoje zaposlenike. Naprotiv, izraz „putnik“ ne primjenjuje se na fizičke ili pravne osobe koje preprodaju usluge drugim osobama. Komisija naglašava da se posebna odredba za putničke agente ne primjenjuje na stadije koji prethode prodaji takve usluge krajnjem primatelju.

33 Kraljevina Španjolska osporava tumačenje posebne odredbe za putničke agente navedene u člancima 306. do 310. Direktive PDV koje daje Komisija.

34 Navedena država članica ističe, samoinicijativno ili navodeći svoje slaganje s tvrdnjama država članica intervenijentata, sljedeće argumente.

35 Doslovno tumačenje kojim se Komisija poslužila ne bi se moglo primijeniti s obzirom na to da, osim verzije članka 306. Direktive PDV na engleskom jeziku, brojne druge verzije te odredbe, odnosno verzije na bugarskom, poljskom, portugalskom, rumunjskom, slovačkom, finskom i švedskom jeziku, ne upotrebljavaju izraz „putnik“ nego izraz „klijent“.

36 Analiza izraza korištenih u odredbama koje okružuju članak 26. stavak 1. Šeste direktive ili spomenuti članak 306. ne može služiti kao vodič u cilju određivanja točnog dosega tih dviju odredbi. Naime, ispitivanje njihovih različitih jezičnih verzija pokazuje da se izraz „putnik“ ne koristi sustavno ni u člancima 1. do 4. Šeste direktive ni u člancima 306. do 310. Direktive PDV. Neke jezične verzije sustavno koriste izraz „klijent“, a druge izraz „putnik“. Te razlike su izvor neodređenosti, kao što pokazuje i činjenica da, prije svega, Kraljevina Španjolska, Češka Republika, Helenska Republika, Francuska Republika i Talijanska Republika provode pristup zasnovan na klijentu, iako čak i jezične verzije Direktive PDV, kako su objavljene na svojim

nacionalnim jezicima, upotrebljavaju izraz „putnik“.

37 Kraljevina Španjolska iz toga zaključuje da treba pristupiti teleološkom tumačenju dotičnih odredaba istražujući ciljeve koji se žele postići posebnom odredbom za putničke agente. Te ciljeve Komisija uostalom i ne osporava, a oni podrazumijevaju, s jedne strane, pojednostavljenje pravila o PDV-u primjenjivih na putničke agente i, s druge strane, raspodjelu prihoda od PDV-a među državama članicama. Međutim, također je nesporno da je pristup zasnovan na klijentu taj koji je najbolji za postizanje tih ciljeva. Slijedom navedenog, taj bi pristup predstavljao jedino ispravno tumačenje.

38 Kraljevina Španjolska naglašava da nije relevantno svojstvo primatelja usluga, bez obzira je li riječ o putniku, krajnjem potrošaču ili agentu posredniku. Ta država članica analogno se oslanja prije svega na presudu od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, *Recueil*, str. I-6229.), te tvrdi da se u toj presudi, bez obzira na derogativni učinak posebne odredbe u pitanju, Sud izjasnio za široko tumačenje članka 26. Šeste direktive pozivajući se na cilj koji se želi postići tom odredbom u tekstu navedenog članka.

39 Pristup zasnovan na klijentu, za razliku od pristupa zasnovanog na putniku, omogućio bi poštovanje načela neutralnosti PDV-a jer bi tretirao na isti način operatere koji prodaju pakete putovanja izravno putnicima i one koji prodaju takva putovanja drugim operaterima.

40 Kada je riječ o riziku dvostrukog oporezivanja na koji se Komisija poziva, Kraljevina Španjolska tvrdi da mu je razlog istovremeno postojanje dvaju pristupa u pitanju i da bi on nestao ako se zadrži samo jedan pristup.

41 Vezano uz navodne nedosljednosti koje Komisija ističe, a na prvom mjestu po pitanju izraza „s klijentima u svoje vlastito ime“, Kraljevina Španjolska osporava da one postoje. Tvrdi da je Komisija zamijenila izraz „s klijentima“, koji je upotrijebljen u verziji na engleskom jeziku članka 26. Šeste direktive, izrazom „sa svojim klijentima“. Samo potonji izraz bi mogao biti suvišan.

42 Osim toga, i sama Komisija koristila je izraz „koji s klijentima posluju u svoje ime“ u velikom broju jezičnih verzija svog prijedloga Direktive Vijeća od 8. veljače 2002. o izmjeni Direktive 77/388, kada je u pitanju posebna odredba za putničke agente [COM(2002) 64 *final*].

43 Nema razloga za zabrinutost koju je Komisija izrazila zbog toga što bi navedeni izraz vodio primjeni posebne odredbe za putničke agente na posrednike, zbog izričite napomene navedene u članku 306. stavku 1. drugom podstavku Direktive PDV koja isključuje takvu mogućnost.

44 Kada je riječ, na drugom mjestu, o izrazu „koji plaća putnik“, Sud je već priznao da se isti ne može tumačiti doslovno i da on također pokriva naknadu koju plaća treća osoba.

45 Komisijin pristup ustoj pokreće praktičan problem koji se sastoji u tome da, kad bi se posebna odredba za putničke agente primjenjivala samo na prodaju putnicima krajnjim potrošačima, možda da bi se moralo provjeravati od služaja do služaja je li kupac putovanja osoba koja će se njime i koristiti i neće li ga preprodati kojoj drugoj osobi.

46 Osim toga, smatra da pozivanje Komisije na gore navedenu presudu Komisija protiv Španjolske nije relevantno s obzirom na to da su odredbe o kojima se odlučivalo u toj presudi, za razliku od ove presude, bile istoznačne.

Utvrđenje Suda

47 U svrhu razmatranja prvog prigovora valja odrediti je li Kraljevina Španjolska, dopuštajući putničkim agentima da primjenjuju predmetnu posebnu odredbu na transakcije koje obavljaju ne

samo s „putnicima“ nego i s bilo kojim tipom „klijenata“, ispravno prenijela odredbe ?lanaka 306. do 310. Direktive PDV.

48 Verzije na španjolskom jeziku spomenutih ?lanaka 306. do 310., s jedne strane, i ?lanka 26. stavaka 1. do 4. Šeste direktive, s druge strane, sustavno upotrebljavaju izraz „putnik“. Naprotiv, ostale jezi?ne verzije svake od ovih dviju direktiva koriste izraze „putnik“ i/ili „klijent“, katkad ih razli?ito koriste?i od jedne do druge odredbe.

49 Unato? vrlo zna?ajnim razlikama Komisija tvrdi da je mogu?e doslovno tuma?enje na temelju pet od šest prvotnih jezi?nih verzija Šeste direktive koje sustavno upotrebljavaju izraz „putnik“, dok korištenje izraza „klijent“ u verziji na engleskom jeziku te direktive predstavlja pogrešku.

50 Zbog ?injenice da samo verzija na engleskom jeziku koristi izraz „klijent“, i to na samo jednom mjestu, moglo bi se pretpostaviti da se radilo o pogreški. Pojašnjenja koja je Komisija pružila tijekom rasprave, a prema kojima je radni dokument za pripremu Šeste direktive bio sastavljen na francuskom jeziku, mogla bi tako?er potkrijepiti stav prema kojem je pogreška po?injena prilikom prevo?enja te direktive na engleski jezik.

51 Me?utim, nekoliko tvrdnji navodi na propitivanje te Komisijine analize.

52 Prije svega, valja ustvrditi da ?ak i da se radilo o pogreški, ista nije bila ispravljena u verziji na engleskom jeziku Šeste direktive.

53 Nadalje, izraz „klijent“ upotrijebljen je u brojnim drugim jezi?nim verzijama Šeste direktive i nije korišten samo u njezinom ?lanku 26. stavku 1., što je daleko od navoda da se izraz pojavljuje samo jednom i da je ograni?en samo na jednu odre?enu jezi?nu verziju.

54 Pored toga, iako se ta navodna pogreška mogla ispraviti barem prilikom usvajanja Direktive PDV, to nije bio slu?aj jer se izraz „klijent“ navodi i u brojnim jezi?nim verzijama ?lanaka 306. do 310. navedene direktive, ponekad i nesustavno.

55 Napokon, prijedlog Direktive spomenute u to?ki 42. ove presude, koji je imao za cilj jednim tekstom zamijeniti postoje?e zakonodavne akte usvajaju?i u osnovi pristup zasnovan na klijentu, upotrebljavao je izraz „putnik“ u verziji na francuskom jeziku ?lanka 26. stavka 1. te direktive, dok je izraz „klijent“ korišten u verziji na engleskom jeziku iste odredbe.

56 Iz toga slijedi da se, suprotno navodima Komisije, posve doslovno tuma?enje posebne odredbe za putni?ke agente na temelju teksta jedne ili više jezi?nih verzija, isklju?uju?i druge, ne može prihvatiti. Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, valja uzeti da odredbe Prava Unije treba tuma?iti i primjenjivati na jednak na?in u skladu s verzijama sa?injenim na svim jezicima Unije. U slu?aju neslaganja izme?u razli?itih jezi?nih verzija odre?enog teksta Unije, doti?nu odredbu valja tuma?iti uzimaju?i u obzir odnose me?u dijelovima i svrhu propisa ?iji je ona dio (presuda od 8. prosinca 2005., Jyske Finans, C-280/04, *Recueil*, str. I-10683., to?ka 31.).

57 U konkretnom slu?aju, ostale se odredbe koje okružuju odredbe koje koriste izraz „klijent“, kako je upotrijebljen u verziji na engleskom jeziku Šeste direktive, razlikuju ovisno o jezi?nim verzijama dviju predmetnih direktiva, iako se iz odnosa me?u dijelovima tih odredaba ne može izvesti nikakav zaklju?ak o tuma?enju posebne odredbe o putni?kim agentima.

58 Kada je rije? o svrsi posebne odredbe, Sud je ve? u više navrata podsjetio da je za usluge koje pružaju putni?ki agenti i organizatori putovanja karakteristi?no to što se one u pravilu sastoje od više pruženih usluga, prije svega u obliku prijevoza i smještaja, koje se obavljaju kako unutar

tako i izvan teritorija države članice u kojoj poduzetnik ima svoje poslovno sjedište ili poslovnu jedinicu. Primjena općih pravnih pravila o mjestu oporezivanja, poreznoj osnovici i odbitku pretporeza uzrokovala bi zbog brojnosti i mjesta pruženih usluga praktične teškoće za poduzetnike, koje bi mogle predstavljati prepreku u obavljanju njihove aktivnosti. Upravo je zbog prilagođavanja pravila koja se primjenjuju na specifičan karakter te aktivnosti zakonodavac Unije propisao posebnu odredbu za PDV u članku 26. stavcima 2. do 4. Šeste direktive (vidjeti gore navedenu presudu od 12. studenoga 1992., Van Ginkel, C-163/91, *Recueil*, str. I-5723., točke 13. do 15.; gore navedenu presudu Madgett i Baldwin, točku 18.; presudu od 19. lipnja 2003., First Choice Holidays, C-149/01, *Recueil*, str. I-6289., točke 23. do 25.; presudu od 13. listopada 2005., ISt, C-200/04, *Recueil*, str. I-8691., točku 21., te presudu od 9. prosinca 2010., Minerva Kulturreisen, C-31/10, *Recueil*, str. I-12889., točke 17. i 18.).

59 Navedena posebna odredba ima stoga za cilj pojednostaviti pravila o PDV-u koja se primjenjuju na putničke agente. Ona također cilja na raspodjelu prihoda koji su prikupljeni iz tog poreza na ujednačen način među državama članicama, osiguravajući, s jedne strane, dodjelu prihoda od PDV-a koji se odnose na svaku pojedinu uslugu državi članici krajnje potrošnje usluge i, s druge strane, dodjelu prihoda u vezi s maržom putničkog agenta državi članici u kojoj isti ima nastan.

60 Međutim, treba naglasiti, što uostalom nije ni osporeno, da je pristup zasnovan na klijentu ujedno najbolji za ostvarivanje ovih dvaju ciljeva, omogućujući putničkim agentima da se koriste pojednostavljenim pravilima bez obzira na tip klijenta kojem pružaju svoje usluge i favorizirajući također ujednačenu raspodjelu prihoda između država članica.

61 Činjenica da je od usvajanja posebne odredbe za putničke agente 1977. većina agenata prodavala svoje usluge izravno krajnjim potrošačima ne znači i da je zakonodavac namjeravao ograničiti posebnu odredbu na taj tip prodaje i iz nje izuzeti prodaju drugim operaterima.

62 Naime, kada određeni operater organizira putovanje u paketu i prodaje ga putničkom agentu koji to putovanje potom preprodaje krajnjem potrošaču, prvi je operater preuzeti zadatak koji se sastoji od kombiniranja više usluga kupljenih kod različitih obveznika PDV-a. Uzevši u obzir svrhu posebne odredbe za putničke agente, važno je da se taj operater može koristiti pojednostavljenim pravilima o PDV-u i da ta pravila nisu rezervirana za putničke agente, koji u tom slučaju samo preprodaju krajnjem potrošaču paket koji su stekli od dotičnog operatera.

63 Osim toga, valja podsjetiti da je Sud već imao priliku tumačiti pojam „putnik“ dajući mu šire značenje od pojma krajnji potrošač. Tako je Sud u točki 28. gore navedene presude First Choice Holidays smatrao da izraz „koji plaća putnik“ korišten u članku 26. stavku 2. Šeste direktive ne bi trebalo tumačiti doslovno u smislu da bi on izuzimao iz porezne osnovice PDV-a element „naknade“ dobivene od strane treće osobe u smislu članka 11.A stavka 1. točke (a) te direktive.

64 Ostali prigovori koje Komisija ističe kako bi se odbio pristup zasnovan na klijentu ne mogu dovesti u pitanje ovu analizu.

65 Činjenica da posebna odredba za putničke agente predstavlja iznimku od općih pravila, tako da iznimku kao takvu ne treba širiti više nego što je potrebno za postizanje ciljeva kojima teži (vidjeti gore navedenu presudu First Choice Holidays, točku 22.), ne znači da treba usvojiti pristup zasnovan na putniku ako isti dovodi u pitanje uinkovitost posebne odredbe.

66 Priznajući da se posebna odredba za putničke agente može poboljšati, Komisija naglašava, pozivajući se na točku 28. gore navedene presude Komisija protiv Španjolske, da državama članicama ne pripada pravo da na vlastitu inicijativu usvoje pristup koji, prema mišljenju tih država, poboljšava navedenu odredbu, jer bi time zamijenili zakonodavca Unije. Međutim, navedena

presuda ne može se primijeniti na konkretan slučaj jer je, za razliku od posebne odredbe za putničke agente, zakonodavni akt o kojem je riječ u toj presudi bio jednoznačan.

67 Argument koji se poziva na navodne nedosljednosti koje proizlaze iz shvaćanja izraza „klijent“ u smislu koji nije „putnik“ nego „bilo koji tip klijenta“ valjan je samo u pogledu prvotne verzije na engleskom jeziku Šeste direktive i naknadnih jezičnih verzija koje se na nju oslanjaju, a koje koriste ovaj izraz samo na jednom mjestu. Kada je riječ o jezičnim verzijama Direktive PDV koje sustavno upotrebljavaju ovaj izraz u njezinim člancima 306. do 310., argument nije opravdan.

68 Vezano uz postojanje rizika da putnički agenti primjenjuju spomenutu odredbu i kad posluju kao posrednici, valja istaži da, uzimajući u obzir članak 306. stavak 1. drugi podstavak Direktive PDV koji u svakom slučaju isključuje takvu mogućnost, navedeni rizik nije utemeljen.

69 Uzevši u obzir prethodna razmatranja, članke 306. do 310. Direktive PDV valja tumačiti slijedeći pristup zasnovan na klijentu.

70 Slijedom navedenog, prvi prigovor Komisije valja odbiti kao neosnovan.

Drugi prigovor

Argumentacija stranaka

71 Komisija tvrdi da je zbog izuzimanja iz posebne odredbe za putničke agente prodaje koju obavljaju maloprodajni agenti, putovanja organiziranih od strane veleprodajnih agenata, članak 141. stavak 2. točka 1. Zakona 37/1992 u suprotnosti s člankom 306. Direktive PDV.

72 Komisija sumnja u osnovanost objašnjenja koje je pružila Kraljevina Španjolska, a prema kojima bi se navedeno izuzeće primjenjivalo samo kad maloprodajni agent posluje u ime treće osobe, odnosno općenito u ime veleprodajnog agenta.

73 Prema mišljenju Komisije, ne samo da bi ovo tumačenje oduzelo smisao članku 141. stavku 2. točki 1., nego bi u velikoj mjeri bilo *contra legem* te bi se razlikovalo od službenog tumačenja koje su dala sama španjolska državna tijela kao i pravna znanost. Osim toga, kada bi se navedeno izuzeće primjenjivalo samo kad agent posluje u ime treće osobe, bilo bi teško zamisliti da je ono ograničeno na slučajeve u kojima putovanje organizira veleprodajni agent.

74 Komisija tvrdi da u svakom slučaju tekst spomenutog članka 141. stavka 2. točke 1. ne predstavlja ispravno prenošenje članka 306. Direktive PDV i da je izvor neodređenosti.

75 Kraljevina Španjolska ističe da navodno službeno tumačenje koje spominje Komisija predstavlja samo konzultaciju lišenu pravne obveznosti. Ona tvrdi da se članak 141. stavak 2. točka 1. Zakona 37/1992 ograničava na pojašnjenje da maloprodajni putnički agenti koji posluju u ime i za račun veleprodajnih agenata ne mogu primjenjivati posebnu odredbu za putničke agente na prodaje koje obavljaju. Ovo pojašnjenje bilo bi u potpunosti u skladu s Direktivom PDV i predmetna odredba bila bi nedvosmislena.

76 Kraljevina Španjolska naglašava u svom odgovoru na repliku da nije na njoj da pribavlja dokazne elemente, s obzirom na to da Komisija temelji ovaj prigovor samo na publikacijama koje nemaju svojstvo pravne norme ili pravno obvezujućih odredaba u španjolskom pravnom sustavu.

Utvrđenje Suda

77 Iz teksta članka 141. stavka 2. točke 1. Zakona 37/1992 proizlazi da maloprodajni putnički agenti koji javno prodaju putovanja koja organiziraju veleprodajni agenti ne mogu primjenjivati

posebnu odredbu za putniške agente.

78 Valja konstatirati da takvo izuzeće iz područja primjene posebne odredbe nije predviđeno u članku 306. Direktive PDV.

79 Kraljevina Španjolska ne osporava da je takvo izuzeće u suprotnosti s člankom 306., međutim tvrdi da spomenuti članak 141. stavak 2. točka 1. ne treba shvatiti u doslovnom smislu i da se izuzeće koje on predviđa primjenjuje samo kad maloprodajni putniški agent posluje kao posrednik za veleprodajnog agenta.

80 Ovaj argument je međutim neodrživ, uzevši u obzir tekst predmetne odredbe koji je, štoviše, izričit, mišljenja koje je dala administracija i tumačenja koja je o njoj dala pravna znanost.

81 Bez obzira što je na Komisiji da sukladno članku 258. UFEU-a utvrdi postojanje navodne povrede obveze, od država članica ipak se traži da sukladno članku 4. stavku 3. UEU-a Komisiji olakšaju ostvarivanje zadaće koja se sastoji od nadzora primjene Ugovora i sekundarnog prava. Slijedom navedenog, kada je Komisija predočila dovoljno dokaza za određene činjenice na teritoriju države članice koju se tereti, na toj je državni da u osnovi i detaljno ospori izložene podatke (u tom smislu vidjeti presudu od 9. studenoga 1999., Komisija protiv Italije („San Rocco“), C-365/97, *Recueil*, str. I-7773., točke 84. do 86.).

82 Međutim, u predmetnom slučaju Kraljevina Španjolska nije iznijela nikakvu noviju odluku svoje administracije ni sudsku praksu koja bi dokazivala da članak 141. stavak 2. točka 1. Zakona 37/1992 nije bio primjenjivan u doslovnom smislu.

83 Stoga valja uzeti da je članak 141. stavak 2. točka 1. u suprotnosti s člankom 306. Direktive PDV.

84 Slijedom navedenog, drugi prigovor koji je istaknula Komisija je osnovan.

Treći prigovor

Argumentacija stranaka

85 Komisija tvrdi da iz članka 142. stavka 2. Zakona 37/1992 proizlazi da u slučaju putniške usluge koja je pružena drugom poreznom obvezniku, a sastoji se samo od isporuka izvršenih na španjolskom teritoriju, putniški agent može, nakon što se konzultirao s klijentom, navesti na račun u rubrici „iznos PDV-a uključen u cijenu“, određeni postotak cijene koja uključuje PDV, a koji klijent treba platiti i koji isti ima pravo odbiti. U odgovoru na brojna pitanja Španjolska porezna administracija nedvojbeno je priznala da se taj iznos može odbiti ukoliko je klijent porezni obveznik koji ima pravo na odbitak.

86 Komisija smatra da navedena odredba krši članak 226. Direktive PDV, koji propisuje podatke koje treba sadržavati račun, i članke 168. i 169. iste direktive, jer dopušta odbitak iznosa koji nema nikakve veze s PDV-om kojeg snosi primatelj usluga koje pruža putniški agent. Pored toga tvrdi da je navedena odredba diskriminatorna s obzirom na to da se primjenjuje samo na putniške usluge pružene na španjolskom teritoriju.

87 Kraljevina Španjolska ističe da sporna odredba pokriva samo slučaj kad poduzetnik kupuje turistički paket od putniškog agenta za račun svojih zaposlenika. Navedena odredba je potrebna jer je Komisija propustila ponuditi rješenje problema koji takva situacija postavlja. Ova država članica naglašava da nikakav odbitak nije moguć u slučaju kad putnik, u smislu „fizičke osobe“, kupuje putovanje ili kad si putniški agenti međusobno pružaju usluge.

88 Kraljevina Španjolska osporava navodni diskriminatorni karakter predmetne odredbe istu?i da je ona u suglasnosti s ?lankom 309. Direktive PDV koji predvi?a izuzimanje pojedina?ne usluge koju pruža putni?ki agent za onaj dio usluga koji se odnosi na isporuke robe i pružanje usluga izvan područja Europske unije. Navedena odredba stoga onemogu?ava odbijanje poreza za kupljena putovanja koja imaju pravo na navedeno izuze?e.

Utvr?enje Suda

89 Treba istaknuti da ?lanak 142. Zakona 37/1992 omogu?ava poreznom obvezniku da pod odre?enim pretpostavkama odbije iznos PDV-a odre?en na 6 % ukupne cijene uklju?uju?i PDV, koji mu je naveden na ra?unu.

90 Na prvom mjestu valja konstatirati da ovaj odbitak nije nigdje predvi?en posebnom odredbom za putni?ke agente.

91 Na drugom mjestu, valja podsjetiti da ?lanak 168. Direktive PDV uspostavlja na?elo prava na odbitak PDV-a. Isti se ti?e pretporeza na robu i usluge koje porezni obveznici koriste za potrebe svojih oporezovanih transakcija (vidjeti gore navedenu presudu Komisija protiv Španjolske, to?ku 21.). Kao što je nezavisna odvjetnica istaknula u to?ki 26. svog mišljenja, kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, iznos odbijenog poreza treba to?no odgovarati iznosu dugovanog ili pla?enog pretporeza.

92 Me?utim, ?lanak 142. Zakona 37/1992 ne odnosi se samo na to?an iznos PDV-a napla?enog na usluge koje je primio porezni obveznik, nego i na iznos obra?unan na osnovi ukupnog iznosa koji je on uplatio. Taj obra?un ni u kojem slu?aju ne odgovara obra?unu PDV-a predvi?enog op?im sustavom PDV-a, koji sukladno ?lanku 78. to?ki (a) Direktive PDV posebno odre?uje da porezna osnovica isklju?uje sam PDV.

93 Iz toga slijedi da navedena odredba nije u suglasnosti s na?inom obra?una PDV-a ni s odredbama o pravu na odbitak predvi?enim Direktivom PDV.

94 Pored toga, proizlazi i to da navo?enje na ra?unu iznosa u visini 6 % od ukupne cijene navedene na ra?unu nije u suglasnosti s pravilima o sadržaju ra?una iz ?lanka 226. Direktive PDV.

95 Osim toga, Komisija je ispravno istaknula da ?lanak 142. Zakona 37/1992, dopuštaju?i eventualni odbitak o kojem je rije? samo u slu?aju kad su usluge pružene u Španjolskoj, djeluje diskriminatorno na osnovi nacionalnosti, što je tako?er u nesuglasju s op?im sustavom PDV-a. Odredbe ?lanka 309. Direktive PDV koje navodi Kraljevina Španjolska ne mogu u svakom slu?aju biti temelj za odredbu ?lanka 142., s obzirom na to da ne uspostavljaju razliku između država ?lanica, nego predvi?aju izuze?e za transakcije koje se obavljaju izvan Unije.

96 Slijedom navedenog, tre?i prigovor koji je istaknula Komisija valja prihvatiti.

?etvrti prigovor

Argumentacija stranaka

97 Komisija tvrdi da ?lanak 146. Zakona 37/1992, koji omogu?ava putni?kim agentima da ukupno izra?unaju poreznu osnovicu za odre?eno porezno razdoblje i time da za to razdoblje izra?unaju jedinstvenu maržu za sve pružene putni?ke usluge na koje se primjenjuje posebna odredba za putni?ke agente, nema pravni temelj u Direktivi PDV.

98 Ni članak 73. Direktive PDV ni njezin članak 318. ne mogu predstavljati osnovu za takav izraz. Način na koji španjolska administracija primjenjuje posebnu odredbu za putničke agente je prema mišljenju Komisije takav da bi mogao dovesti do smanjivanja vlastitih prihoda Europske unije, pa bi Unija imala pravo na povrat pripadajućeg iznosa, zajedno s kamatama.

99 Kraljevina Španjolska smatra da je područje primjene članka 308. Direktive PDV dovoljno široko da omogući sustav ukupnog izražuna porezne osnovice za svako porezno razdoblje, kao što predviđa španjolsko zakonodavstvo.

100 Navedena država članica ističe da članak 146. Zakona 37/1992 ima za cilj pojednostaviti ispunjavanje poreznih obaveza od strane operatera te ne nameće obveze. Predviđena metoda izražuna poštuje načelo neutralnosti i stoga ne dovodi do umanjivanja vlastitih sredstava Unije.

Utvrdjenje Suda

101 Valja ustvrditi da posebna odredba za putničke agente i, prije svega, članak 308. Direktive PDV, koji navodi Kraljevina Španjolska, ne predviđa mogućnost ukupnog određivanja porezne osnovice marže putničkih agenata.

102 Članak 318. Direktive PDV omogućava, u okviru posebnih odredaba izričito nabrojanih u poglavlju IV. glave XII. navedene direktive, to jest rabljene robe ili umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, ukupno odrediti poreznu osnovicu, no ta odredba pokriva samo određena područja među kojima nisu putnički agenti.

103 Stoga poreznu osnovicu u tom području treba odrediti sukladno članku 308. Direktive PDV, referirajući se na svaku pojedinu uslugu koju je pružio putnički agent, a ne ukupno.

104 Slijedom navedenog, članak 146. Zakona 37/1992 nije u suglasnosti s posebnom odredbom u okviru PDV-a predviđenom člancima 306. do 310. Direktive PDV.

105 Stoga valja prihvatiti četvrti prigovor koji je istaknula Komisija.

106 Uzevši u obzir sva izložena razmatranja valja utvrditi da je:

- izuzimajući od primjene posebne odredbe za putničke agente javne prodaje putovanja koja organiziraju veleprodajni agenti, a koje obavljaju maloprodajni agenti u vlastito ime;
- dopuštajući putničkim agentima da pod određenim okolnostima iskažu na račun ukupan iznos PDV-a koji nema nikakve veze sa stvarnim porezom koji se obračunava klijentu, te dopuštajući klijentu da, ukoliko je obveznik poreza, odbije taj ukupni iznos plaćenog PDV-a; i
- dopuštajući putničkim agentima, u mjeri u kojoj oni ostvaruju prava iz navedene posebne odredbe, da ukupno odrede poreznu osnovicu za svako porezno razdoblje,

Kraljevina Španjolska povrijedila obveze koje proizlaze iz članka 168., 226. i 306. do 310 Direktive PDV.

Troškovi

107 Sukladno članku 138. stavku 3. Poslovnika Suda, ako stranke djelomično uspiju u svojim zahtjevima, svaka stranka snosi svoje troškove. Međutim, ukoliko je to opravdano okolnostima slučaja, Sud može odrediti da jedna stranka uza svoje snosi i dio troškova druge stranke. Budući da Komisija nije uspjela u jednom od četiri istaknuta prigovora, valja istoj odrediti snošenje

¼etvrtine vlastitih troškova te naložiti Kraljevini Španjolskoj da snosi svoje troškove kao i tri ¼etvrtine troškova Komisije.

108 Sukladno ¼lanku 140. Poslovnika, ¼eška Republika, Francuska Republika, Republika Poljska, Portugalska Republika i Republika Finska snosit ¼e svoje troškove.

Slijedom navedenog, Sud (tre¼e vije¼e) proglašava i presu¼uje:

1. Kraljevina Španjolska je:

- izuzimaju¼i iz posebne odredbe za putni¼ke agente javne prodaje putovanja koja organiziraju veleprodajni agenti, a koje obavljaju maloprodajni agenti u vlastito ime,
- dopuštaju¼i putni¼kim agentima da pod odre¼enim okolnostima iskažu na ra¼unu ukupan iznos PDV-a koji nema veze sa stvarnim porezom koji se obra¼unava klijentu, te dopuštaju¼i klijentu da, ukoliko je obveznik poreza, odbije taj ukupni iznos pla¼enog poreza na dodanu vrijednosti, i
- dopuštaju¼i putni¼kim agentima, u mjeri u kojoj ostvaruju prava iz navedene posebne odredbe, da ukupno odrede poreznu osnovicu za svako porezno razdoblje,

povrijedila obveze koje proizlaze iz ¼lanaka 168., 226. i 306. do 310. Direktive Vije¼a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni¼kom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

2. U preostalom dijelu tužba se odbija.

3. Europska komisija snosi ¼etvrtinu svojih troškova.

4. Kraljevina Španjolska snosi svoje troškove i tri ¼etvrtine troškova Europske komisije.

5. ¼eška Republika, Francuska Republika, Republika Poljska, Portugalska Republika i Republika Finska snose svoje troškove.

Potpisi

* Jezik postupka: španjolski